

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache Bf, über die Beschwerde vom 21.1.2013 gegen die Bescheide des Finanzamtes FA vom 22.10.2012, betreffend Einkommensteuer 2007-2011 zu Recht erkannt:

- I. Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert. Die Bemessungsgrundlagen und die Steuer sind den beiliegenden Berechnungsblättern zu entnehmen, die insoweit einen Spruchbestandteil bilden.
- II. Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art 133 Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf) ist Bediensteter der ÖBB und Gewerkschaftsfunktionär. Zwischen ihm und der belangten Behörde ist im Zuge von Vorhalts- und Beschwerdeverfahren strittig, inwieweit insbesondere Reisekosten Werbungskosten darstellen, aber auch die Anerkennung krankheitsbedingter außergewöhnlicher Belastungen.

Der Bf bringt dazu im wesentlichen vor:

Er habe im Jahr 2007 Funktionsgebühren vom ÖGB in Höhe von 4.936,60 Euro erhalten, denen Fahrtkosten von 8.569,76 Euro (22.552 km zu 0,38 Euro), Diäten von 919,01 Euro und sonstige Ausgaben von 244,25 Euro (Repräsentation) gegenübergestanden. Im Jahr 2008 stünden Funktionsgebühren von 7.901,50 Euro Ausgaben von 10.308,12 Euro (Fahrtkosten), 1.074,70 Euro (Diäten) und 641,03 Euro (Repräsentation) gegenüber. Im Jahr 2009 seien in seinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit Betriebsratsvergütungen im Ausmaß von 6.663,03 Euro enthalten, denen Reisekosten von 3.300,36 Euro, Diäten von 392,70 Euro und sonstige Ausgaben von 629,54 Euro (Repräsentation) gegenübergestanden. Im Jahr 2010 haben die Werbungskosten im Zusammenhang mit der Betriebsratstätigkeit 2.315,88 Euro (Fahrtkosten), 266,20 Euro (Diäten) und 699,46 Euro (Repräsentation) betragen (bei Vergütungen von 11.584,32 Euro). Im Jahr 2011 haben die Werbungskosten im Zusammenhang mit der Betriebsratstätigkeit 2.776,62 Euro (Fahrtkosten), 347,60 Euro (Diäten) und 283,09 Euro (Repräsentation) betragen.

Im Dezember 2006 sei mit der Gewerkschaft "Vida" ein Neustart erfolgt, die Fachgruppe Schiene bestehe aus neun Ausschüssen. In den Jahren 2007-2009 seien Ortsgruppen neu zu strukturieren, Bezirke und Regionen zusammenzuführen, ein Kollektivvertrag neu auszuverhandeln gewesen. Die Aufgabe des Bf sei gewesen, in arbeits- und sozialrechtlichen Fragestellungen die Kollegen zu unterstützen und zu informieren. Diese Informationsveranstaltungen erforderten eine rege Reisetätigkeit, die durch die Fahrtenbücher 2007-2010 dokumentiert werde.

Mit der Berufungsvorentscheidung hat die belangte Behörde die jährlichen Werbungskosten mit 30 % der geltendgemachten Beträge geschätzt. Begründet wird dies damit, dass der Nachweis der Reisekosten nicht vollständig erbracht worden sei, insbesondere durch ein vollständiges ordnungsgemäßes Fahrtenbuch (es fehlten die tatsächlichen Kilometerstände und allfällige Tankbelege). Weiters komme der Bf in den Genuss unentgeltlicher oder verbilligter Beförderung durch die ÖBB. Übermittelte Rechnungen für Essen, Getränke und Spenden für diverse Feste und Veranstaltungen stellten keinen hinreichenden Nachweis für abzugsfähigen Repräsentationsaufwand dar.

Im Vorlageantrag ergänzt der Bf, das Fahrtenbuch zeige sowohl berufliche Reisetage wie auch Privatfahrten. Sämtliche Fahrten laut Fahrtenbuch seien auch von ihm getätigten worden. Bewirtungsaufwand sei im Zusammenhang mit Informationsgesprächen und Verpflegung für Betriebsratssitzungen geltend gemacht worden. In den Jahren 2009-2011 seien Betriebsratsvergütungen bescheidmäßig doppelt erfasst worden, nämlich einerseits im Rahmen der nichtselbständigen Einkünfte, andererseits zusätzlich fälschlich als Funktionsgebühren (tatsächlich handle es sich um Gehaltsbestandteile). Belege zu geltend gemachten außergewöhnlichen Belastungen werden nunmehr vorgelegt, der elektronisch in die Postbox des FinanzOnline-Accounts zugestellte diesbezügliche Vorhalt sei vom Bf mangels weiterer Verständigung übersehen worden, weil er mit so einem Vorhalt auch nicht gerechnet habe.

Im Vorlagebericht nimmt die belangte Behörde dahingehend Stellung, dass die Doppelberücksichtigung der Betriebsratsvergütungen 2009-2011 richtigzustellen sei. Im übrigen sei die Beschwerde abzuweisen. Im Fahrtenbuch seien nicht die einzelnen Fahrstrecken mit Abfahrts- und Ankunftszeit abgebildet, sondern nur die Gesamtkilometer pro Tag, womit private Zwischenfahrten untergingen. Auch seien die Abfahrts- und Ankunftsorte zu ungenau (nur zB "Villach" statt einer Adresse). Im Vergleich der aufgezeichneten Kilometer und der Kilometer laut Routenplaner ergäben sich etwa auf 230 km Differenzen von knapp 50 km (zB betreffend die Strecke Wohnort-Wr. Neustadt). Am Tag eines Dienststellenbesuches in Feldkirch (Ende der Reise 23 Uhr) finde sich auch eine Rechnung aus dem Schweizerhaus, welches regulär um 23 Uhr schließe. Fahrtenbucheintragungen stimmten nicht mit den in der Liste der Tagesgelder angegebenen Tagen überein. Die mit dem Pkw jährlich zurückgelegten Kilometer erschienen aufgrund der Möglichkeit vergünstigter Bahnfahrten unglaublich. Eigenbewirtung sei nicht abziehbar, für eine Werbekomponente im Sinne einer Produkt- oder Leistungsinformation fehlten in den vorgelegten Unterlagen hinreichende Nachweise.

Geltend gemachte außergewöhnliche Belastungen stünden nicht im Zusammenhang mit der Behinderung des Bf (Hüfttotalendoprothese links mit Lockerungszeichen nach Revisionsoperation, degenerativer Wirbelsäulenschaden, beginnende Kniegelenksabnutzung rechts): Aus den vorgelegten Unterlagen (Besuch bei Allgemeinmediziner, Heilmassagen, Massageöl, Hämorrhoidensalbe) kann nicht auf einen Zusammenhang mit der Behinderung geschlossen werden.

Auf einen Vorhalt des Verwaltungsgerichtes hin führt der Bf aus: Aufgrund seines Gesundheitszustandes (Hüftoperationen 2001, 2004, 2010, 2013) sei es ihm nicht möglich, längere Wegstrecken zu gehen. Seit 2008 sei er Inhaber eines Behindertenpasses, ab 2013 auch mit der Eintragung der Unzumutbarkeit öffentlicher Verkehrsmittel. Außerdem habe er zu seinen Terminen auch Unterlagen und Material mitzunehmen, und die Dienststellen liegen nicht unmittelbar am Bahnhof, sondern eher abseits, wobei die Gleise nicht überschritten werden dürften. Weiters wäre das Bereisen mehrerer Dienststellen an einem Tag mit öffentlichen Verkehrsmitteln nicht möglich gewesen. Zur Plausibilisierung der Kilometerleistungen seiner Fahrzeuge werde ein Mail der Werkstatt mit Kilometerständen vorgelegt sowie eine Auswertung der Tankkarte des Bf. Ein Nachweis tatsächlicher Kfz-Kosten könne aufgrund des lange zurückliegenden Zeitraumes nicht mehr erfolgen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Der Bf ist Bediensteter der ÖBB und hat für seine Tätigkeit als Gewerkschaftsfunktionär in den Jahren 2007 und 2008 vom ÖGB Vergütungen erhalten. Im übrigen erhielt er im Rahmen seiner Gehaltzahlungen vom Dienstgeber zusätzliche Vergütungen für seine Betriebsratstätigkeit. Soweit die Betriebsratsvergütungen, die bereits bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit erfasst sind, von der belangten Behörde zusätzlich als Funktionsgebühren erfasst wurden, ist dies richtigzustellen.

Mit diesen zusätzlichen Ämtern verbunden war eine intensive österreichweite Reisetätigkeit zu verschiedenen Dienststellen der ÖBB. Aufgrund seiner Behinderung, wegen des Transportes von Unterlagen und Material sowie zur zeiteffizienten Reisegestaltung war eine Benutzung des privaten Pkw des Bf erforderlich. Über seine Reisetätigkeit führte der Bf ein Fahrtenbuch, das nur tageweise die Reisebewegungen erfasste mit Abfahrts- und Ankunftszeit am Wohnort auf volle Stunden gerundet und mit einer Zielortangabe, die sich in einem Ortsnamen ohne Adresse erschöpfte. Zudem wichen die aufgezeichneten Kilometer teilweise von einer vernünftigen Wegstrecke laut Routenplaner ab. Belege über die tatsächlichen Kfz-Kosten wurden vom Bf keine vorgelegt, weil er diese aufgrund der mittlerweile lange zurückliegenden Zeiträume nicht mehr aufbewahrt hat.

Die vorgelegten Unterlagen sind somit als Nachweis der zurückgelegten Wegstrecken und der dabei entstandenen Kosten ungeeignet. Können Besteuerungsgrundlagen nicht ermittelt werden, sind diese zu schätzen (§ 184 BAO). Aufgrund der vom Bf

geführten Aufzeichnungen und seiner Vorbringen betreffend seine Behinderung und die Notwendigkeit von Materialtransport ist die umfangreiche berufliche Nutzung seines Privat-Pkw plausibel. Durch die von der belangten Behörde aufgezeigten Mängel und Ungereimtheiten erscheint ein Abschlag von zehn Prozent von den nach Angaben des Bf zurückgelegten Kilometern jedoch sachgerecht.

Da der Bf keine näheren Angaben zu den tatsächlichen Kosten machen konnte, werden diese vom BFG geschätzt. Der Schätzung liegen folgende Parameter zugrunde:

Anschaffungskosten des Alfa 147 17.000 Euro, Verbrauch 8,6 Liter Benzin auf 100 km; Anschaffungskosten des VW Golf jeweils 18.000 Euro (Neupreis als Basis für die gesetzliche Nutzungsdauer von acht Jahren), Verbrauch jeweils 5,6 Liter Diesel auf 100 km. Versicherung 1.000 Euro jährlich, weitere Kosten kilometerabhängig. Die Anschaffungswerte wurden aus der Recherche historischer Kaufpreise unter Berücksichtigung branchenüblicher Rabatte gewonnen, die Verbräuche anhand von spritmonitor.de ermittelt, die übrigen Werte stammen aus Erfahrungswerten des Richters. Tabellarische Übersicht:

Kfz	Jahr	Kilometer		Preis €	Liter/						
		ges	berufl.	Sprit/l	100km	AfA	Vers	sonst	Tank	ges.	€/km
Alfa	2007	28931	22552	1,2	8,6	2125	1000	800	2986	6910	0,239
	2008	31566	23605	1,35	8,6	2125	1000	800	3665	7589	0,240
Golf	2008	4638	2515	1,2	5,6	1125		200	311	1636	0,353
	2009	20657	7858	1	5,6	2250	1000	600	1157	5006	0,242
Golf GT	2010	20822	5514	1,1	5,6	2250	1000	600	1283	5132	0,247
	2011	25250	6611	1,3	5,6	2250	1000	800	1838	5888	0,233

Die Berechnung ergibt, dass eine Schätzung der tatsächlichen Kfz-Kosten mit 24 Cent pro Kilometer plausibel ist. Gegen diese den Parteien vorgehaltene Schätzung wurde im Verfahren kein Einwand vorgebracht.

Weiters macht der Bf Diäten im Zusammenhang mit seinen beruflichen Reisen und Ausgaben in Zusammenhang mit Bewirtungen als Werbungskosten geltend. Letztlich beantragte er die Anerkennung von diversen Krankheitskosten als außergewöhnliche Belastungen: Die größte Position betrifft 422,80 Euro im Jahr 2007 für Physiotherapie (10 Einheiten zu 45 Minuten und 10 Einheiten zu 30 Minuten plus 15 Minuten Heilmassage). Im übrigen handelt es sich um Laboruntersuchungen, Besuche bei Allgemeinmedizinern, Massageöle und Salben.

Ein Nachweis dafür, dass die geltend gemachten Ausgaben mit der Behinderung des Bf zusammenhängt (Hüfttotalendoprothese links mit Lockerungszeichen

nach Revisionsoperation, degenerativer Wirbelsäulenschaden, beginnende Kniegelenksabnützung rechts), wurde nicht erbracht. Drei Jahre nach der letzten Operation und drei Jahre vor der nächstfolgenden Operation erscheint auch bei Kostenübernahme durch den Versicherungsträger der Zusammenhang der nur in diesem Jahr erfolgten Physiotherapie mit der konkreten Behinderung des Bf nicht ohne weitere Nachweise hinreichend evident. Bei den übrigen Ausgaben handelt es sich um allgemeine Behandlungen oder Heilmittel, die offensichtlich in keinem Zusammenhang mit der Behinderung des Bf stehen. Obwohl die belangte Behörde diese Ansicht im Vorlagebericht vorgetragen hat und der Bf im Vorhalt des BFG auf den Vorhaltscharakter des Vorlageberichtes hingewiesen worden ist, hat er seine Angaben nicht näher konkretisiert. Somit geht auch das BFG davon aus, dass sämtliche geltend gemachten Krankheitskosten nicht mit der Behinderung des Bf zusammenhängen.

In rechtlicher Hinsicht ergibt sich aus dem festgestellten Sachverhalt folgendes:

Die Berücksichtigung von Pauschalsätzen als Werbungskosten im Zusammenhang mit Reisen ist nach § 16 Abs 1 Z 9 EStG nur für Verpflegungsmehraufwand und Unterkunft vorgesehen. Fahrtaufwendungen sind nur in der tatsächlich angefallenen Höhe als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten zu berücksichtigen (VwGH 27.8.2008, 2008/15/0196). Ein Wahlrecht auf Berücksichtigung der Fahrtkosten durch den Ansatz der amtlichen Kilometergelder an Stelle der tatsächlichen Aufwendungen besteht nach der ständigen Rechtsprechung nicht (vgl. auch VwGH 20.2.2008, 2005/15/0074). Fahrtkosten vermindern sich degressiv mit der Laufleistung; davon unabhängig eine Schätzung mit dem amtlichen Kilometergeld durchzuführen, widersprüche dem in der Einkommensteuer grundlegenden Leistungsfähigkeitsprinzip (VwGH 8.10.1998, 97/15/0073).

Soweit der Bf die LStR 2002 Rz 372 zitiert, ist ihm entgegenzuhalten, dass Richtlinien lediglich die Rechtsmeinung des BMF darstellen, ihnen aber keine Bindungswirkung zukommt. Aus der bloß erlassmäßigen Begünstigung über die Richtlinien kann kein Recht abgeleitet werden (vgl. etwa VwGH 23.11.2011, 2009/13/0041). Ob eine Schätzung anhand des Kilometergeldes im Sinne der Gleichmäßigkeit der Besteuerung sachlich ist, muss im Einzelfall beurteilt werden (VwGH 8.10.1998, 97/15/0073; 20.1.2005, 2001/14/0191; 27.8.2008, 2008/15/0196).

Jedenfalls unsachlich erscheint die in LStR 2002 Rz 371 vertretene Auffassung, bei der Frage nach einer tauglichen Schätzung nur auf die beruflich gefahrenen Kilometer abzustellen, weil die auf den einzelnen Kilometer entfallenden Kosten sich nur aus der gesamten Laufleistung eines Fahrzeuges ergeben können - wovon der beruflich veranlasste Teil sodann abziehbar ist. Wie die obigen Berechnungen zeigen, ist auch das Abstellen auf eine Grenze von 30.000 km mitunter grob unsachlich, weil sich selbst bei niedrigeren jährlichen Laufleistungen deutlich niedrigere Kilometerkosten ergeben können - hier schon bei gut 20.000 km um über 40 %. Im vorliegenden Fall können daher

nur die tatsächlichen Kilometerkosten eine taugliche Basis für die Geltendmachung von Werbungskosten darstellen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat wiederholt ausgesprochen, dass Mehraufwendungen für Verpflegung des Steuerpflichtigen grundsätzlich zu den Kosten der Lebensführung gehören, zumal ein bedeutender Teil der Erwerbstätigen darauf angewiesen ist, Mahlzeiten außerhalb des Haushaltes einzunehmen. Mehraufwendungen für Verpflegung können nur vorliegen, wenn über dieses Ausmaß hinaus Aufwendungen anfallen (vgl. für viele VwGH 26.7.2007, 2005/15/0133). Laut ständiger Rechtsprechung gebührt eine Berücksichtigung des Verpflegungsmehraufwandes als Werbungskosten (§ 16 Abs 1 Z 9 EStG) nur bei mehrtägigen Reisen und nur für die ersten Tage (vgl BFG 16.4.2015, RV/2100635/2010 mit weiteren Nachweisen; VwGH 30.10.2001, 95/14/0013). Die geltend gemachten Tagesdiäten haben sich jedoch nur auf eintägige Reisen bezogen.

Im Zusammenhang mit geltend gemachten Bewirtungsspesen ist festzuhalten, dass die Eigenverpflegung nicht abziehbar sein kann, weil diese jedenfalls der privaten Lebensführung (§ 20 Abs 1 Z 2 lit a EStG) zuzurechnen ist. Für die Geltendmachung der Fremdverpflegung wäre es nach § 20 Abs 1 Z 3 EStG erforderlich, dass die Bewirtung der Werbung dient und die berufliche Veranlassung weitaus überwiegt. Nach den Vorbringen des Bf handelt es sich um Essen mit Gewerkschafts- oder Berufskollegen und um Geschenke für das Betriebsfeuerwehrfest. Die Nahrungsaufnahme anlässlich beruflicher Besprechungen bleibt der privaten Lebensführung zurechenbar, eine Werbekomponente ist bei Besprechungen unter Kollegen nicht zu erkennen, ebensowenig bei Geschenken zu allgemeinen Anlässen.

Da die als außergewöhnliche Belastungen geltend gemachten Ausgaben nicht mit der Behinderung des Bf in Zusammenhang stehen, könnten sie allenfalls nur bei Übersteigen des Selbstbehaltes (§ 34 Abs 4 EStG) geltend gemacht werden. Der Selbstbehalt ist jedoch höher als die begehrten Ausgaben, womit ein Ansatz als außergewöhnliche Belastung nicht in Betracht kommt.

Folgende Ausgaben werden aufgrund der vorangegangenen Erwägungen nunmehr anerkannt bzw. führen zu folgenden Einkünften:

	km beruflich	davon 90%	x0,24€ Werbungsk.	Vergütung ÖGB	Einkünfte Funktionsgeb.
2007	22.552	20.296,8	4.871,23	4.936,60	65,37
2008	26.120	23.508,0	5.641,92	7.901,50	2.259,58
2009	7.858	7.072,2	1.697,33	79,74	79,74
2010	5.514	4.962,6	1.191,02	0,00	0,00
2011	6.611	5.949,9	1.427,98	0,00	0,00

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Zu den aufgeworfenen Rechtsfragen besteht bereits eine ständige Rechtsprechung des VwGH, in deren Rahmen sich dieses Erkenntnis bewegt.

Wien, am 28. April 2016